



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10768.018466/2002-13
Recurso nº 140.403 Voluntário
Acórdão nº **1301-000.926 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 12 de junho de 2012
Matéria CSLL - FALTA DE RECOLHIMENTO
Recorrente Fundação Vale do Rio Doce de Seguridade Social - VALIA
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 1998

Ementa:

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

Conforme decisão do STJ em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008, para fins de aplicação do disposto no art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

MULTA DE OFÍCIO. MANDADO DE SEGURANÇA. APELAÇÃO DE SENTENÇA DENEGATÓRIA. CONSEQUÊNCIAS DO RECEBIMENTO NO EFEITO SUSPENSIVO.

O recebimento de apelação de sentença denegatória de Mandado de Segurança no efeito suspensivo, não gera para o impetrante a antecipação da pretensão formulada com o ingresso da ação nem implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, que pode ser constituído e exigido integralmente, inclusive com a multa cominada para o caso de lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA.

O parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876, de 1999, incluiu as entidades de previdência privada fechadas no rol dos contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Ademais, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao admitir a dedução das provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial a

elas aplicável, reafirma, de forma expressa, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados positivos das referidas.

INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. BASE DE CÁLCULO.

Estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item "3", da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998.

INCONSTITUCIONALIDADES.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (súmula CARF nº 2).

JUROS SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da **PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, afastar as preliminares suscitadas, para no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães.

(documento assinado digitalmente)

Alberto Pinto Souza Junior

Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Relator

(documento assinado digitalmente)

Wilson Fernandes Guimarães

Redator Designado

Processo nº 10768.018466/2002-13
Acórdão n.º **1301-000.926**

S1-C3T1
Fl. 882

Participaram do julgamento os Conselheiros Alberto Pinto Souza Junior, Wilson Fernandes Guimarães, Paulo Jakson da Silva Lucas, Valmir Sandri, Edwal Casoni de Paula Fernandes Junior e Carlos Augusto de Andrade Jenier.

CÓPIA

Relatório

Cuida-se no presente processo de litígio relacionado à auto de infração lavrado em face da Fundação Vale do Rio Doce de Seguridade Social - Valia, e cientificado em 26/12/2002, para exigência de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido referente ao ano-calendário de 1997, apurando sobre bases de cálculo trimestrais.

O auto de infração apontou a existência de Mandado de Segurança de nº 2001.51.01.024801-0, em trâmite perante a 7ª Vara Federal da Seção Judiciária do Rio de Janeiro, impetrado pela ABRAPP, objetivando questionar a condição de contribuinte da CSLL, tendo sido denegada a segurança vindicada na peça inaugural.

Entre os argumentos deduzidos na impugnação merecem ser mencionados os seguintes: (i) não caracterização de renúncia à esfera administrativa pela impetração de Mandado de Segurança Coletivo, (ii) necessidade de cancelamento da multa, em cumprimento ao art. 63 da Lei nº 9.430/96; (iii) impossibilidade de submissão à CSLL de entidades fechadas de previdência social, pela inocorrência de lucro; (iv) apuração de déficit no resultado do período apresentado na Demonstração — DRE (fl. 437), revelando que se a fiscalização não tivesse adotado o regime trimestral para a apuração da base de cálculo da CSLL, mas o regime anual - faculdade do contribuinte - não haveria contribuição a recolher, conforme demonstrado as fls. 443/444; (v) caso tivesse apurado resultado, as destinações para a constituição de reservas e fundos não constituem base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 404 do RIR/99; (vi) a planilha de apuração da CSLL, revelaria equívoco quanto aos critérios legais para determinação da CSLL e teria deixado de observar detalhadamente as rubricas contábeis; (vii) a possibilidade de dedução da base de cálculo negativa da CSLL, apurada em um período base, das bases positivas apuradas em períodos-base posteriores, conforme o artigo 44 da Lei nº 8.383/91.

Contestou, ainda, a utilização da Selic para fins de juros de mora e requereu a realização de perícia contábil para verificar as constatações da autoridade fiscal.

A 7ª. Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, por maioria de votos não conheceu da impugnação no que respeita à matéria objeto do Mandado de Segurança Coletivo, indeferiu a perícia, por entendê-la desnecessária, conheceu das demais matérias (base de cálculo, juros Selic e multa) e julgou procedente o lançamento.

Em recurso ao Conselho, a interessada se insurgiu contra o não conhecimento parcial de sua impugnação, ao argumento de haver concomitância das discussões judicial e administrativa, e reeditou todas as demais as razões de defesa articuladas em primeira instância

Posto a julgamento o recurso em sessão de 23 de fevereiro de 2006, a 1ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, pela Resolução nº 101-02.513, converteu-o em diligência nos seguintes termos:

“ Abstraindo-se da matéria levada ao crivo do Poder Judiciário e se concentrando nos alegados erros cometidos pela fiscalização, verifico algumas

incongruências em relação a base de cálculo da Contribuição Social apurada, senão vejamos:

1) De acordo com as planilhas iniciais preparadas pela fiscalização relativo as contingências fiscais (Reversão de Contingências Fiscais) do ano-calendário de 1997, acostadas aos autos, vê-se que os valores apurados diferem daqueles lançados no auto de Infração, sem que tenha sido dados maiores esclarecimentos acerca dos valores excluídos da base de cálculo da Contribuição Social relativo aos 1º., 2º., 3º. e 4º. trimestres do ano-calendário de 1997;

2) Da mesma forma, entendo também que não ficou devidamente esclarecido nos autos se os dividendos recebidos pela Recorrente, contabilizados na rubrica "receitas de renda variável" - programa de investimentos -, compõem a base de cálculo da referida contribuição - CSLL.

Assim, ante as incertezas acima apontada, entendo que o processo não se encontra em condições de ser julgado por esta Colenda Câmara, razão porque, opino pela conversão do julgamento em diligência, afim de que a autoridade lançadora esclareça as dúvidas acima suscitadas, e se achar conveniente para bom deslinde das questões, proceda as considerações que achar necessárias.

Após, dê ciência a contribuinte da conclusão da presente diligência, para, se querendo, apresente suas contra-razões.

Executada a diligência (relatório às fls. 692/694, manifestação da interessada às fls. 698 e seguintes, relatório de encerramento de diligência às fls. 729 e seguintes, e aditamento ao recurso voluntário às fls. 735 e seguintes), o processo foi incluído em pauta de julgamento em 17 de abril de 2008, quando, pelo Acórdão nº 101-96.687, foi afastada a declaração de concomitância com o processo judicial e determinado o retorno dos autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro/RJ, para apreciação da impugnação apresentada pelo contribuinte (mérito).

Em 19 de novembro de 2008 a 7ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro julgou procedente o lançamento, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA. Se não houve pagamento, não há objeto homologável, cabendo aplicar a regra geral do inciso I, art. 173 (CTN), pela qual o prazo de decadência tem seu marco inicial no "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado", no caso, 1º/01/1998.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. AFASTADA A CONCOMITÂNCIA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO COM O PROCESSO JUDICIAL PELO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES. JULGAMENTO DO MÉRITO. Retorno dos autos à primeira instância para julgamento do mérito. O Conselho de Contribuintes entende que a decisão meritória de improcedência do pedido, ao final do processo, em mandado de segurança coletivo impetrado por entidade de classe, não faz coisa julgada contra seus associados, salvo em caso de procedência.

ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA. CONTRIBUINTES DA CSLL. As entidades fechadas de previdência privada são contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo como base de cálculo o resultado positivo apurado.

EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. As exclusões da base de cálculo autorizadas pela pagamento de férias de empregados e de décimo terceiro salário e as provisões técnicas.

MULTA DE OFÍCIO. É cabível a exigência de multa de ofício, mesmo estando a matéria tributável em discussão na esfera judicial, se, quando do lançamento, a exigência do crédito não estiver suspensa por força de medida liminar em mandado de segurança, ou de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial.

TAXA SELIC. ILEGALIDADE OU INCONSTITUCIONALIDADE. A discussão sobre legalidade ou constitucionalidade das leis é matéria reservada ao Poder Judiciário. À autoridade administrativa compete constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este vinculado e obrigatório sob pena de responsabilidade funcional.

Lançamento Procedente

Ciente da decisão em 11 de dezembro de 2008, em 07 de janeiro de 2009 a interessada ingressou com recurso voluntário, suscitando a decadência em relação aos três primeiros trimestres e levantando a preliminar de ilegalidade do lançamento da multa de ofício por violação ao art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

Quanto ao mérito propriamente dito, desenvolve suas razões de defesa em dois blocos (Matéria de Direito e Matéria de Fato).

Ao declinar a matéria de direito, afirma que lucro e superávit são conceitos distintos, e que não realiza a hipótese de incidência, a obtenção de lucro, refutando a interpretação dada ao § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.

Requer a aplicação do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, quando menos para a exclusão de imposição de penalidade e juros de mora em função da observância de normas complementares.

Invoca a especificidade da entidade decorrente de imposição legal, e a necessidade de respeito a estas especificidades quando da apuração de seu resultado, sob pena de violação ao princípio da isonomia.

Aduz que também viola o princípio da isonomia o fato de o lançamento considerar a aplicação da alíquota de 18%, vigente em relação às instituições financeiras, sem, contudo, permitir a exclusão dos capitais de terceiros quando da apuração de resultados, permissão esta aplicável às instituições financeiras.

Ingressando na matéria de fato, suscita cerceamento de defesa em função do indeferimento da perícia.

Insurge-se contra o lançamento em bases trimestrais, alegando que a Lei nº 9.430/96 não impõe esse regime, e que a opção pela apuração em períodos trimestrais ou anual cabe ao contribuinte. Aduz que, por não ser contribuinte da CSLL, não teve oportunidade de exercer a opção. Lembra que a legislação em vigor que estabelece as diretrizes das Entidades Fechadas de Previdência Complementar não impõe a obrigatoriedade pela apuração com base no regime trimestral, mas ao contrário, todas as menções à forma de verificação do superávit ou déficit ou fechamentos contábeis remetem ao período anual.

Acrescenta que a fiscalização, adotando o regime trimestral, apurou CSLL a pagar nos três primeiros trimestres, porém se utilizasse o regime anual, mediante o levantamento do balancete de suspensão e redução ou recolhimento por estimativa, não haveria CSLL a recolher, conforme demonstra.

Menciona que, a acatar que a entidade seja contribuinte da CSLL, a autoridade fiscal teria se esquecido de considerar a existência do saldo de base negativa da CSLL passível de compensação, relativa a anos-calendário anteriores.

Afirma que a decisão se equivoca ao não considerar como técnicas a "Reserva para Ajuste do Plano" e o "Fundo de Oscilação de Riscos".

Observa que a apuração da CSLL pela fiscalização se baseou na Solução de Consulta COSIT nº 07, de 26/12/2001, utilizando como base o resultado do exercício da entidade, conforme o ANEXO C da Portaria MPAS nº 4.858/98, revogada pela Resolução CGPC no 05/02, que não se compatibiliza com as disposições da legislação comercial. Destaca que o fato de utilizar solução de consulta para embasar a autuação fiscal apenas vem demonstrar, mais uma vez, que inexistente previsão legal que disponha sobre a incidência da CSLL e apuração da sua base de cálculo sobre os resultados das EFPC, razão pela qual o agente fiscal recorreu aos entendimentos firmados pela SRF em solução de consulta.

Acrescenta que, ainda que se admitisse a possibilidade de tributar as entidades sem fins lucrativos (fazendo uma analogia entre lucro e superávit, o que violaria pelo ordenamento), ainda assim, é possível verificar a formação da base de cálculo "zerada" para a CSLL no caso em questão. Isto porque, considerando que todo o ingresso de recursos é destinado ao financiamento dos benefícios de aposentadoria assegurados aos participantes, não é possível apurar outro resultado como "lucro" que não o resultado "zero". Vale dizer: ao se considerar todo o ingresso de recursos (representado pelas contribuições recebidas dos participantes e patrocinadoras) e subtraindo-se o valor destinado à constituição das reservas e provisões técnicas para pagamento dos benefícios futuros aos participantes, conforme determina o § 3º do art. 18 da Lei Complementar nº 109/01, tem-se a impossibilidade de apurar base de cálculo para a ora Recorrente.

Fazendo uma análise da Planilha Fiscal, diz que, não obstante a falta de resultado positivo, a fiscalização, na apuração da base de cálculo, adicionou, de forma simplista e errônea, os resultados de diversos Programas da Recorrente,

Diz que, ao tentar aplicar as regras de apuração da CSLL das empresas mercantis, a fiscalização deixou de observar atentamente as rubricas contábeis da Recorrente, prevalecendo a consideração global da rubrica. Menciona, como exemplo, os dividendos recebidos, que são não tributáveis, e que, por imposição da planificação contábil padrão da EFPC, estão contabilizados no programa de investimento, rubrica receita de renda variável. O saldo desse programa é totalmente transferido para o programa previdencial, e a fiscalização o utiliza como base de cálculo da CSLL, ou seja, está tributando valores não tributáveis. Menciona, ainda, a não consideração, nas exclusões, dos valores referentes a reversão de contingências fiscais.

Contesta a postura da fiscalização, de não compensar bases negativas de período anteriores, sob alegação de que “a apuração da base de cálculo realizada pelo contribuinte está em desacordo com a legislação de regência, computando como exclusões contas sem amparo legal”. Diz que o lançamento de CSLL de ofício impõe à autoridade a consideração de base negativa eventualmente existente, a que o contribuinte faz jus por determinação legal. Pondera que se o fiscal não concordasse com os critérios apresentados pela Recorrente acerca da apuração da base de cálculo negativa da CSLL, restaria forçoso apurar a parcela de base negativa do tributo; mesmo que, para tanto, fosse necessária a utilização dos critérios que ele (agente fiscal) entendesse ser corretos.

Finalmente, insurge-se contra a limitação da compensação prevista na Lei nº 8.981/95 e contra a utilização da Taxa Selic para juros de mora.

Requer, afinal, seja anulado o auto de infração.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Valmir Sandri, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos legais para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

A título de preliminar, a Recorrente suscita a decadência e a nulidade do lançamento da multa de ofício.

Decadência:

O auto de infração foi lavrado em 20 de dezembro de 2002, e cientificado ao contribuinte em 26 de dezembro de 2002, exigindo a CSLL relativa aos quatro trimestres do ano-calendário de 1997.

A questão da decadência, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que não há acusação de fraude, tem suscitado divergências de interpretação, havendo uma corrente que entende que, nos casos em que não há pagamento, é inaplicável a regra do art. 150, § 4º, do CTN, sendo a matéria regida pelo art. 173, inciso I, do mesmo código, que estabelece como termo inicial da contagem do prazo o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.

A definição quanto ao artigo de regência é fundamental, pois se a regra for a do art. 150, na data da ciência do auto de infração (26 de dezembro de 2002) estavam fulminados pela decadência os fatos geradores relativos aos três primeiros trimestres.

Defende a Recorrente que a decadência quanto aos três primeiros trimestres teria ocorrido, ainda que o termo inicial seja o do art. 173, I, do CTN. Contudo, esse entendimento da Recorrente parte da premissa equivocada, de que cada trimestre caracteriza um exercício.

Sob regência do art. 173, I, tem-se que, para o fato gerador mais antigo (março de 1997), o lançamento poderia ser efetuado em abril de 1997, e o termo inicial seria 1º de janeiro de 1998, e o termo final, 31 de dezembro de 2002. Nesse caso, nenhum trimestre estaria alcançado pela decadência.

Nos votos que proferi neste CARF antes da última alteração regimental, sempre manifestei meu entendimento no sentido de que o que define se o termo inicial será aquele previsto no art. 173, I ou no § 4º do art. 150 do CTN é a natureza do lançamento previsto na legislação específica do tributo (por declaração ou por homologação), em nada influenciando a circunstância de ter ou não havido pagamento.

Entretanto, a vista da Portaria MF 586, de 21 de dezembro de 2010, que introduziu o art. 62-A ao Regimento Interno do CARF, me submeto ao ali disposto, que tem o seguinte teor:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

Dessa forma, e tendo em vista que a questão do termo inicial da decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação já ter sido objeto de decisão do STJ na sistemática de recursos repetitivos, na apreciação do REsp nº 973.333-SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, a ele me submeto, o qual se encontra assim ementado:

RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX

RECORRENTE : INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS

*REPR. POR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL
PROCURADOR : MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO(S)*

RECORRIDO : ESTADO DE SANTA CATARINA

PROCURADOR : CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e,

consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

A partir desse julgamento, dando cumprimento ao art. 62-A do Regimento, acolhi o entendimento expressado no item 1 da ementa da decisão do STJ, no sentido de que "O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito".

Nesse passo, rendi-me ao entendimento defendido pela Douta Procuradoria da Fazenda Nacional, de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, nos casos em que não há pagamento, o termo inicial se desloca para o art. 173, I, do CTN, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado..

Contudo, observo que a decisão do STJ que, em observância ao art. 62-A do Regimento, tem orientado as decisões do CARF, no item 3 de sua ementa, define *o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado* como sendo *o primeiro dia do exercício seguinte ao fato imponible*. Esse fato me indica que, para cumprir o Regimento, o termo inicial para a contagem da decadência deva ser o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, aplicando-se o entendimento do STJ (primeiro dia do exercício seguinte ao fato gerador – item 3 da ementa), não há o que se falar em decadência para o fisco constituir o crédito tributário ora guerreado, eis que o lançamento poderia ser efetuado até 31 de dezembro de 2002, ao passo que contribuinte foi cientificado do lançamento em 26 de dezembro de 2002, logo, dentro do prazo quinquenal.

Ilegalidade do lançamento da multa de ofício por violação ao art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996.

A interessada suscitara, em impugnação, a ilegalidade do lançamento da multa de ofício, alegando que, quando da lavratura do auto de infração, se encontrava ao abrigo de liminar que impedia até mesmo que a autoridade coatora procedesse ao lançamento fiscal de exigência da exação em comento face às entidades associadas da ABRAPP, medida essa que perdurou até o dia 26 de dezembro de 2002, quando foi publicada a sentença de mérito no processo principal, com a decretação de denegação da segurança pleiteada.

A esse respeito, decidiu a Turma de Julgamento *a quo*:

(...)

Verifica-se nos autos que a União já havia sido intimada, em 19.12.2002, do resultado da sentença, fls.358 e 370, e, assim, ainda que a publicação da sentença tenha ocorrido em 26.12.2002, conforme menciona a interessada na peça impugnatória, fl. 412, o auto de infração foi devidamente constituído em 26.12.2002, pois, com a publicidade da sentença, a interessada não mais estava amparada por liminar em mandado de segurança ou sentença que lhe fosse favorável, não se aplicando ao presente caso o art. 63 da Lei 9.430, de 1996, não havendo, pois, que se falar em exclusão da multa de ofício.

*A hipótese de exclusão da multa de ofício só caberia no caso julgado pelo Ac. 301-28565 do 3º C.C.-1ª Câmara-DOU 29.07.98-pág.31: " **Recolhimento regular** do crédito tributário após cassação de liminar em mandado de segurança, interposto **anteriormente à ocorrência do fato gerador**, ilide as multas de ofício."(negritei).22*

No recurso, a recorrente ressalta que o auto de infração não foi lavrado em 26 de dezembro de 2002, como consta da decisão, mas sim em 20 de dezembro.

Aduz que a liminar perdurou até o dia 26 de dezembro de 2002, quando foi publicada a sentença de mérito no processo principal, com a decretação de denegação da segurança pleiteada, e que, em face da sentença denegatória, a ABRAPP apresentou recurso de *apelação ao TRF da 2ª Região*, o qual foi recebido em ambos os efeitos suspensivo e devolutivo (cópia anexa), continuando vigente a liminar.

Destaca que, por força do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96, não existe a figura da mora no transcorrer do prazo de trinta dias contados da publicação, no diário oficial, de decisão que determinava a suspensão da exigibilidade de crédito. Dessa forma, afirma que, mesmo em se considerando as datas (a seu ver equivocadas) que foram consideradas pela decisão, quando da lavratura do Auto de Infração a Recorrente não estava em mora perante o Fisco, sendo ilegal e ilegítimo o lançamento da multa de ofício, na medida em que esta tem como um dos requisitos para sua aplicação a ocorrência da mora.

Ressalta, ainda, que a União não foi, no dia 19 de dezembro de 2002, intimada da decisão que cassou os efeitos da liminar, como afirma a decisão. Sobre isso, lembra que, nos termos do artigo 6º da Lei n.º 9.028/95, a intimação da União - membros da Advocacia Geral da União - será, em qualquer caso, **feita pessoalmente**, entendendo-se como membro da Advocacia Geral da União, no caso, o Procurador da Fazenda Nacional.

Sobre essa argumentação da Recorrente, é de se reconhecer que, de fato, não consta dos autos nada que permita afirmar que a União foi intimada (pessoalmente, como determina a lei) do resultado da sentença denegatória da segurança no dia 19 de dezembro de 2002. A assinatura aposta às fls. 370 permite apenas inferir que a autoridade coatora fora cientificada da sentença, mas isso não supre a ciência pessoal do membro da Advocacia da União, que é quem representa a União judicialmente.

Contudo, não tem razão a Recorrente quando dá relevância à data de 20 de dezembro de 2002 como sendo a data do auto de infração, em detrimento da data de 26 de dezembro, quando ocorreu a ciência. O lançamento só se aperfeiçoa com a ciência do contribuinte, não tendo existência jurídica antes desse ato.

Assim, na data em que se completou o auto de infração, pela ciência do contribuinte, não produzia mais efeitos a liminar, pela publicação da sentença denegatória da segurança.

Por outro lado, o recebimento da apelação, em 09 de janeiro de 2003, no duplo efeito, não restaura os efeitos da liminar. De modo algum o efeito suspensivo pode ser interpretado como reconhecimento provisório do pedido do autor. .

Denegada a segurança, restou cassada a liminar, e seu restabelecimento não se dá com a simples interposição do recurso cabível contra a decisão de mérito, ainda que recebida no duplo efeito. O efeito suspensivo é uma qualidade do recurso que adia a execução do comando emergente da decisão recorrida. Como de uma decisão denegatória em mandado de segurança não emerge nenhum comando, o recebimento da apelação no efeito suspensivo não gera nenhum benefício para o impetrante

Embora exista divergência sobre os efeitos da apelação em sentença denegatória de mandado de segurança, está assentado que, para serem restabelecidos os efeitos da liminar cassada, é necessário acionar a instância hierarquicamente superior, com outra medida judicial, pois o ato praticado pelo juiz de primeira instância somente poderia ser modificado pela segunda instância. Veja-se, nesse sentido, seguinte decisão :

“Denegada a segurança, não pode o juiz restaurar a liminar, ao receber a apelação interposta pela impetrante”(RJTJ ESP 99/167, 108/353).

No caso concreto, não tendo sido acionada a instância superior para obtenção de outro “*mandamus*” para manutenção dos efeitos da liminar, não estava a autoridade impedida de fazer o lançamento com a multa de ofício.

O art. 63 da Lei nº 9.430, determinou que o **lançamento** dos tributos federais **durante a vigência de uma medida liminar**, quando necessário para evitar a decadência do direito do fisco, **seja feito sem a multa “ex officio”**, e seu § 2º previu que a liminar interrompe a contagem da multa moratória até trinta dias após a publicação da decisão que considerar o tributo devido.

O § 2º do art. 63 não pode ser analisado isoladamente, mas deve ser visto em consonância com o *caput*. Dessa forma, só se há que falar em interrupção da multa de mora desde a concessão da liminar e até 30 dias após a data da publicação da sentença que considerar devido o tributo ou contribuição naqueles casos que se enquadrarem no *caput*, ou seja, quando, na vigência da liminar, o crédito houver sido constituído para prevenir a decadência, sem a multa de ofício

Isto posto, rejeito a preliminar de nulidade do lançamento da multa de ofício.

Quanto ao mérito, toda a matéria levantada foi objeto de ampla discussão por todas as Câmaras do Primeiro Conselho de Contribuintes que tinham competência para apreciá-la (1ª, 3ª, 5ª, 7ª e 8ª)¹, tendo a jurisprudência consagrado o entendimento no sentido de que as entidades fechadas de previdência privada não são contribuintes da CSLL. Esse entendimento foi ratificado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais por meio do Acórdão CSRF/01-06013/2008, cujo relator foi o ilustre Conselheiro Marcos Vinícius Neder de Lima, e que a seguir reproduzo:

“*Ementa:*

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – INSTITUIÇÕES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA FECHADA – O pressuposto básico para a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro é a existência de lucro apurado segundo a legislação comercial. As entidades de previdência privada fechadas obedecem a uma planificação e normas contábeis próprias, impostas pela Secretaria de Previdência Complementar, segundo as quais não são apurados lucros ou prejuízos, mas superávits ou déficits técnicos, que têm destinação específica prevista na lei de regência. O superávit técnico apurado pelas instituições de previdência privada fechada de acordo com as normas contábeis a elas aplicáveis não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. O fato de as instituições de previdência privada fechada estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do superávit técnico por elas apurados.

(...)

¹ Ac. 101-93946/2002, Ac. 101-93942/2002, Ac. 101-94017/2002, Ac. 107-07371/2003, Ac. 101-94425/2003, Ac. 108-07735/2004, Ac. 101-94668/2004, Ac. 103-21864/2005, Ac. 108-08412/2005, Ac. 105-15941/2006, Ac. 107-08933/2007, Ac. 107-08985/2007, Ac. 107-09497/2008, Ac. 107-09522/2008, Ac. 107-09557/2008, etc.

De fato, o fundamento de validade indicada no texto constitucional de 1988 para a instituição da CSLL é a existência de lucro, termo de conteúdo semântico bem definido em nosso ordenamento jurídico e que expressa materialidade relacionada ao resultado obtido pela exploração de atividade mercantil.

Decerto a hipótese de incidência tributária prevista na Lei nº 7.689/88 descreve a ocorrência de "resultado", mas indica que esse resultado deve ser obtido nos termos da legislação comercial.

Essa questão jurídica foi tratada com muita propriedade no bem lançado voto da Conselheira Sandra Faroni, por ocasião da prolação do Acórdão nº 101-93.942, que adoto e transcrevo como razão de decidir, verbis:

(...)

O Voto está assim redigido:

*Inicialmente, é de se considerar que alguns aspectos que estão na base dos fundamentos do lançamento e da decisão são irrefutáveis, quais sejam: (a) de acordo com a CF, a seguridade social será financiada **por toda a sociedade**; (b) não havia, à época, previsão legal para a isenção das entidades de previdência privada fechada; (c) o STF já afastou a pretensão de referidas entidades serem imunes, quando há contribuição dos participantes.*

Assim, em princípio, são elas obrigadas a financiar a seguridade social, de acordo com a lei que institua a contribuição para esse fim. Ou seja, tendo em vista o art. 195 da Constituição, havendo lei específica instituindo contribuição sobre folha de salários, pagamento de rendimentos de trabalho a pessoa física, receita, faturamento ou lucro, tendo em vista que as entidades de previdência privada fechada integram a sociedade, estarão elas obrigadas à contribuição assim instituída desde que paguem salários ou quaisquer rendimentos de trabalho a pessoa física, auferirem receita, tenham faturamento ou auferirem lucro.

A Lei nº 7.689/88 instituiu a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, estabelecendo que a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda, apurado com observância da legislação comercial e sujeito aos ajustes previstos na legislação.

*Portanto, buscando seu fundamento de validade no art. 195 da Constituição, com base na autorização à União para instituir a contribuição sobre o **lucro**, a Lei nº 7.689/88 criou uma contribuição que incide sobre lucro apurado de acordo com a legislação comercial, com os ajustes da lei.*

Feitas essas considerações iniciais, passo a examinar a questão de estarem ou não as entidades de previdência privada fechadas sujeitas à CSLL instituída pela Lei nº 7.689/99.

Até 29 de maio de 2001, quando foi editada a Lei Complementar nº 109, as entidades de previdência privada eram regidas pela Lei nº 6.435/77.

De acordo com aquela lei, diferentemente das entidades abertas, organizadas sob a forma de S/A e com fins lucrativos, as entidades fechadas não poderão ter fins lucrativos (art. 4º, § 1º) e serão organizadas como sociedades civis ou fundações (art. 5º), condições essas mantidas pelo § 1º do art. 31 da LC nº 109/2001. A mesma Lei nº 6.435/77 estabelece que as entidades fechadas consideram-se complementares do sistema oficial de previdência e assistência social, enquadrando-se suas atividades na área de competência do Ministério da Previdência e Assistência Social (art. 34). Têm como finalidade básica a execução e operação de planos de benefícios para os quais tenham autorização específica, segundo normas gerais e técnicas aprovadas pelo órgão normativo do Ministério da Previdência e Assistência Social, sendo consideradas instituições de assistência social, para os efeitos da letra c do item II do artigo 19 da Constituição de 67(art. 39 e § 3º).

A Contribuição Social Sobre o Lucro das pessoas jurídicas, instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689/88 para o financiamento da seguridade social, encontra seu suporte de validade no art. 195, inciso I, alínea “c” da CF, com a redação dada pela EC nº 20/98, que atribui competência à União para a instituição de contribuição social incidente sobre o lucro das empresas e entidades a elas equiparadas. Portanto, para ter validade, a contribuição deve incidir sobre o lucro, ou seja, a norma tributária que estabelece a incidência da CSLL, em relação às pessoas jurídicas, tem como pressuposto básico a existência do lucro.

*O lucro vem a ser, pois, o suporte fático da tributação da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, o qual será apurado segundo as leis comerciais. O fato de o art. 2º da Lei nº 7.689/88 estabelecer que a “base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda” não autoriza a conclusão do autor do procedimento no sentido de que “a base de cálculo é o “resultado do exercício”, e não necessariamente o lucro”. Da mesma forma, errônea a afirmativa, contida na decisão recorrida, de que, pelo mesmo motivo, “não se sustenta o principal argumento da defesa que é a ilegalidade ou inconstitucionalidade da exigência por força de que a entidade não tem lucro”. Como acima dito, **que a incidência se dê sobre o lucro, é pressuposto constitucional.***

*Se as entidades de previdência privada fechada, por determinação legal, não podem ter fins lucrativos, em princípio, não haveria como estarem sujeitas à incidência da CSLL. Bem por isso o Ato Declaratório Normativo CST nº 17, de 30/11/90 (DOU de 04/12/90), estabeleceu que “tendo em vista as normas de incidência da contribuição social, instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de novembro de 1988, a contribuição social não será **devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvam atividades sem***

“fins lucrativos, tais como as fundações, as associações e sindicatos”.

Para sustentar a exigência, a autoridade autuante e a decisão recorrida constroem um raciocínio indireto, partindo da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, passando pela Emenda Constitucional 10/96, para concluir que o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência abertas e fechadas, deveriam contribuir para a contribuição social sobre o lucro de que trata a Lei nº 7.689/88. Entretanto, tal argumentação não tem consistência, como se verá a seguir.

A Emenda Constitucional de Revisão nº 01, de 01/03/94, com a redação dada pela EC nº 10, de 04/03/96, incluiu nos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias o artigo 71, que instituiu o Fundo Social de Emergência, para vigorar nos exercícios financeiros de 1994 e 1995 e no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997. A EC nº 17, de 22/11/97, alterou a redação, prevendo que o Fundo vigoraria também nos períodos de 01/07/97 a 31/12/99 (a partir do exercício de 1996, conforme EC 10/96, o fundo passou a denominar-se Fundo de Estabilização Fiscal).

O art. 72 dos ADCT, também acrescentado pela Emenda Constitucional de Revisão nº 01/94 e alterado pela EC nº 17/97, determina, no seu inciso II, que o Fundo será integrado pela “parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro dos contribuintes a que se refere o § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a qual, nos exercícios financeiros de 1994 e 1995, bem assim no período de 1º de janeiro de 1996 a 30 de junho de 1997, passa a ser de trinta por cento, sujeita a alteração por lei ordinária, mantidas as demais normas da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988”.

Essas Emendas Constitucionais (ECR nº 01/94, EC nº 10/96 e EC nº 17/97) não ampliaram a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro. Não há, nas referidas Emendas, qualquer disposição nesse sentido. (Até porque, segundo a melhor doutrina, o constituinte derivado não se equipara ao constituinte originário, não lhe competindo alterar as regras matrizes constitucionais dos tributos). Portanto, a base de incidência de CSLL, mesmo após a ECR nº 01/94 e as EC nºs 10/96 e 17/97 continua a ser o lucro, e contribuintes são todos os que auferiram lucro.

A Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, dispõe:

“Art. 22 - A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços,

destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.{Inciso I com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos:{Inciso II com redação dada pela Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.}

a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve;

b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio;

c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave.

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços:{Inciso III com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

IV - quinze por cento sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.{Inciso IV com redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999.}

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.”

Observe-se, pois, que o § 1º do art. 22 da Lei 8.212/91, ao qual a ECR 01/94 faz remissão, e que menciona expressamente as entidades de previdência privada fechada, não trata de contribuição incidente sobre lucro, mas sim, de contribuições incidentes sobre o total de remunerações pagas. Nesse caso,

evidentemente, estão alcançadas quaisquer entidades que paguem remuneração, ainda que não auferam lucros, daí a menção expressa às entidades de previdência privada fechada. É fato que o caput do artigo e o § 1º mencionam “além das contribuições referidas no art. 23”, mas tais dispositivos tratam apenas de contribuições sobre remunerações pagas e de adicional instituído sobre essas mesmas contribuições quando se tratar de contribuintes bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas.

*A remissão, em disposições constitucionais transitórias, às empresas relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, não tem o condão de alterar o pressuposto da incidência previsto no texto permanente da Constituição (obtenção de lucro). Assim, a única interpretação possível para o inciso II do art. 72 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias é no sentido de que integra o Fundo Social de Emergência a parcela do produto da arrecadação resultante da elevação da alíquota da contribuição social sobre o lucro daquelas pessoas jurídicas que, sendo **sujeitas à contribuição**, estejam relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91.*

Equivocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.

Aliás, esse tem sido o entendimento adotado por este Conselho em casos análogos, relativos a cooperativas de crédito, instituições também relacionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/91, a exemplo do AC. 101-93.828, sessão de 21 maio de 2002, Relator Conselheiro Paulo Cortez, cuja ementa é a seguinte:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COOPERATIVA DE CRÉDITO – O fato de as cooperativas de crédito estarem incluídas entre as instituições financeiras arroladas no artigo 22, § 1º, da Lei nº 8.212/91, não implica a tributação do resultado dos atos cooperados por elas praticados.

O ato cooperado não configura operação de comércio, seu

resultado não é lucro e está situado fora do campo de incidência da Contribuição Social instituída pela Lei nº 7.689/88.

Recurso provido.

Devo ressaltar, porém, que estou refutando a afirmação de que as entidades de previdência complementar fechadas foram incluídas como contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96. Como já demonstrado, essas emendas não ampliaram nem a base de incidência nem o universo de contribuintes da contribuição social sobre o lucro.

Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17/90) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.

*Como ressaltado desde o início deste voto, tendo em vista o que determina o art. 195 da CF e a manifestação do STF quanto a não se caracterizarem, referidas entidades, como de assistência social (o que as retira do campo da imunidade), **em tese**, são elas contribuintes da CSLL, bastando, para tanto, que realizem o fato gerador (no caso, auferir lucro) .*

Portanto, deve-se partir para um segundo plano no controle da legalidade do lançamento : averiguar se foi realizado o fato gerador (auferir lucro) e, em caso positivo, se foi o tributo quantificado corretamente (base de cálculo e alíquota).

Nesse plano de análise, teço algumas considerações iniciais sobre a quantificação da exigência procedida no auto de infração.

O art. 57 MP nº 812/94 determinou que “Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Medida Provisória”.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 7.689/88 determina, como ponto de partida da apuração da base de cálculo da contribuição social, o resultado do exercício apurado com base na legislação comercial. Portanto, devem ser observadas as normas do

Decreto-lei 1.598/77 e suas alterações posteriores, ponto de partida para apuração da base de cálculo do imposto de renda. A partir desse resultado são feitas as exclusões e adições determinadas na lei.

Conforme consta da “ Descrição dos Fatos” contida no auto de infração, entendeu o auditor autuante que os valores de “ superávit técnico” e do “ déficit técnico” , ou formação/reversão de fundos, em cada um dos programas especificados na planificação contábil obrigatória das entidades de previdência privada fechadas, correspondem às rubricas lucro líquido do exercício e prejuízo líquido do exercício, apurados em conformidade com o disposto na Lei nº 6.404/76.

A primeira indagação a ser feita é se essa afirmativa do autuante é correta.

Em torno dessa indagação giram muitas particularidades. Uma delas diz respeito à natureza das contribuições dos participantes. São elas receita? O art. 42 da Lei nº 6.435/77 prevê a possibilidade (conforme previsto nos planos) de resgate das contribuições saldas dos participantes . Já a Lei Complementar nº 109/01 (que regula, atualmente, a previdência complementar) determina expressamente (art. 14) a portabilidade do direito acumulado pelo participante para outro plano e o resgate da totalidade das contribuições vertidas ao plano pelo participante, descontadas as parcelas do custeio administrativo. Assim, as contribuições dos participantes mais se assemelham a uma obrigação da entidade que propriamente a uma receita.

Ainda relacionado com a indagação supra, outro aspecto relevante refere-se à diferença de avaliação dos ativos na forma da lei comercial e a prevista para as entidades de previdência fechada. Enquanto a legislação comercial determina que a avaliação seja feita pelo valor de aquisição ou o de mercado, aquele que for menor (Lei 6.404/76, art. 183), para as entidades de previdência privada fechada essa regra não tem aplicação para todos os ativos. Assim , os ativos representados por Renda Variável- Mercado a Vista devem ser avaliados a valor de mercado e a variação apurada do confronto do valor de avaliação de mercado e o de aquisição deve ser apropriada imediatamente a conta de resultado. (Portaria MPAS 4858/98, Anexo E, item 1,2,4,2,01.01). Por essas razões, não me parece razoável equiparar as rubricas superávit técnico e déficit técnico , ou formação/reversão de fundos das entidades de previdência fechada a lucro líquido do exercício das empresas, apurado segundo a Lei 6.404/76. As regras são diferentes.

Assim, ainda que se entenda que as entidades de previdência privada fechadas são contribuintes da CSLL, o lançamento não poderia ter por base de cálculo o superávit técnico em cada um dos programas, que não se identifica com o lucro líquido do exercício apurado segundo a legislação comercial. Nesse caso, para poder exigir a contribuição, deveria a autoridade

determinar a base de cálculo de acordo com a lei, o que só seria possível se apurasse de ofício o lucro líquido da entidade na forma da legislação comercial e fizesse os ajustes previstos na lei (entre eles a exclusão das provisões técnicas obrigatórias e dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita). A possibilidade de utilizar como base de cálculo 10% da receita, conforme previsto no § 2º do art. 2º da Lei nº 7.689/88, não se aplica às entidades de previdência privada, eis que não são elas desobrigadas de escrituração contábil (submetem-se a planificação contábil diferente da comercial, mas estão obrigadas a mantê-la). Por outro lado, a base de cálculo sob forma de lucro arbitrado também é inaplicável, pois a lei só o prevê quando for essa a base de cálculo do imposto de renda.

Portanto, qualquer que fosse a conclusão quanto à submissão, das entidades em questão, às normas da Lei nº 7.689/88, o lançamento estaria errado.

Tendo em vista as razões declinadas, dou provimento ao recurso”.

O direcionamento do voto no sentido de que as entidades fechadas de previdência privada não são contribuintes da CSLL por não praticarem o fato gerador dispensa a manifestação sobre as demais matérias levantadas no recurso. Contudo, permito-me tangenciar a questão suscitada, relacionada com a existência de ato normativo da Receita Federal declarando que as entidades sem fins lucrativos não são contribuintes da CSLL.

Por meio do Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, o Coordenador do Sistema de Tributação, “**tendo em vista as normas de incidência da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**”, declarou, em caráter normativo, que “*a contribuição social não será devida pelas pessoas jurídicas que desenvolvem atividades sem fins lucrativos, tais como as fundações, associações e sindicatos*”.

A expressão “**tendo em vista as normas de incidência da contribuição social**” tornam evidente que o conteúdo do ato, que relaciona a questão da incidência sobre lucro com o fato de as entidades referidas não praticarem lucro.

No voto condutor do Acórdão nº 101-94.473, em que a questão da submissão das entidades fechadas de previdência privada não foi conhecida em razão da concomitância, foram abordados os efeitos do Ato Declaratório Normativo, como a seguir:

Equívocada, pois, a conclusão da decisão recorrida no sentido de que, com o advento da Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94 e da Emenda Constitucional nº 10/96, o legislador, ao exercer o poder constituinte derivado, estabeleceu que todas as pessoas jurídicas mencionadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212/1991, aí compreendidas as entidades de previdência privada fechadas, são contribuintes da CSLL, de que trata a Lei nº 7.689/88, sendo a base de cálculo o valor do resultado do exercício. As referidas Emendas Constitucionais não trouxeram qualquer alteração quanto à limitação da competência atribuída

no art. 195 para a instituição, pela União, de contribuições sociais.

(...)

Portanto, uma vez que não houve alteração legislativa quanto ao assunto, duas são as conclusões possíveis, a saber: (a) as entidades de previdência complementar fechadas nunca estiveram e continuam não estando sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; ou (b) as entidades de previdência complementar fechadas sempre estiveram sujeitas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. A conclusão (b), por sua vez, tem como consequência que, em não tendo havido alteração legislativa, qualquer exigência deverá ser com exclusão de juros, multa e correção monetária, nos termos do parágrafo único do art. 100 do CTN, pois há um ato normativo não revogado e não superado por legislação superveniente (o Ato Declaratório Normativo CST 17190) declarando que a contribuição não é devida pelas fundações sem fins lucrativos.”

Pelas razões expostas, no mérito, dou provimento ao recurso voluntário.

Isto posto, AFASTO as preliminares suscitadas, para no mérito, DAR provimento ao recurso.

É como voto.

Sala das Sessões, em 12 de junho de 2012

(documento assinado digitalmente)

Valmir Sandri

Voto Vencedor

Não obstante a densidade da argumentação expendida pelo Ilustre Conselheiro Relator, o Colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu quanto ao mérito da controvérsia submetida à sua apreciação.

O Colegiado, *in limine*, destacou que a Suprema Corte do país já se pronunciou sobre a ausência de imunidade das entidades previdência privada, eis que no RE nº 202700/DF, de 08 de novembro de 2011, relator o Ministro Maurício Correa, restou assentado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem ínsito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avençadas, *conditio sine qua non* para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.

A partir de tal consideração, perscrutou-se a legislação acerca da existência de norma de incidência que, de forma expressa, tenha colocado as entidades de previdência privada no pólo passivo da relação jurídica relativa à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Nessa linha, destacou-se que o parágrafo 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação que lhe foi dada pela Lei nº 9.876, de 1999, incluiu referidas entidades no rol dos contribuintes da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, conforme se depreende da transcrição abaixo.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

[...]

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e **entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23**, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

O art. 23 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu:

Art. 23. As contribuições a cargo da empresa provenientes do faturamento e do lucro, destinadas à Seguridade Social, além do disposto no art. 22, são calculadas mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

...

II - 10% (dez por cento) sobre o lucro líquido do período-base, antes da provisão para o Imposto de Renda, ajustado na forma do art. 2º da Lei nº 8.034, de 12 de abril de 1990.

§ 1º No caso das instituições citadas no § 1º do art. 22 desta Lei, a alíquota da contribuição prevista no inciso II é de 15% (quinze por cento).

Não bastasse, o art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, ao admitir a dedução das provisões técnicas cuja constituição é exigida pela legislação especial a elas aplicável, reafirma, de forma expressa, a incidência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido sobre os resultados positivos das entidades de previdência privada.

Por relevante, destacou-se que o Ato Declaratório Normativo CST nº 17/90, referenciado pelo insigne Relator, foi editado em data anterior à Lei nº 8.212/91 (e, obviamente, da Lei nº 9.249/95), não havendo, pois, que se falar em sua aplicação, e, por decorrência, na exclusão de consectários legais com base no parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional.

A questão da incidência da CSLL sobre os resultados positivos das entidades previdência privada foi brilhantemente enfrentada nos autos do processo administrativo nº 10768.100226/2002-61, objeto do acórdão nº 103-22.558 (sessão de 25 de janeiro de 2007).

Por pertinente, transcrevo, a seguir, ementa do julgado em referência.

ENTIDADES FECHADAS DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR – CSLL – ART. 72, III, DOS ADCT. LEI Nº 7.689/88. A máxima efetividade da norma constitucional em lume torna irrelevante a finalidade lucrativa, para a tributação da CSLL nas entidades fechadas de previdência complementar, a não ser que se pretendesse esvaziar, por completo, o conteúdo da Carta Magna, recusando força normativa aos preceitos da Lei Maior. A linha de defesa que reclama a incidência sobre o lucro, sustentado a necessidade de adequar o texto constitucional à Lei nº 7.689/88, denota a inversão do princípio da interpretação conforme, postulando, ao contrário, a compreensão da Constituição em consonância com o sentido predefinido para a norma de escalão inferior. Ademais, a base de cálculo da CSLL, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício. Assim, a obrigatória harmonia entre a norma constitucional e a indigitada lei impõe que se vislumbre o resultado do exercício como gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit.

Diante da forma adequada como a questão posta em discussão foi abordada e da erudição do pronunciamento, reproduzo fragmentos do voto condutor do acórdão nº 103-22.558, redator designado o Ilustre Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

[...]

Afora o que deixei registrado nas linhas precedentes, não hesito na asseveração de que o voto vencido e seu aresto-modelo valeram-se do *nomem juris*

do tributo para a suposição de sua base de incidência. Paulo Barros de Carvalho² explica, em comentários ao art. 4º, I, do CTN que o legislador agiu com extrema lucidez, “*ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra*”, afinal os nomes que designam as “*prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código hão de ser recebidas pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. Porque, no fundo, certamente pressentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das comunicações cotidianas, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.*”

Pois bem. As palavras de Paulo de Barros de Carvalho, ora recolhidas, cabem com exatidão no caso em estudo. Veja-se, a propósito, o art. 2º da Lei nº 7.689/88, que, ao definir a base de cálculo da CSSL, partiu do “*resultado do exercício*”, ajustando-o, todavia, mediante as adições e as exclusões que estão inscritas no artigo 2º, § 1º, alínea c, da lei em referência, posteriormente modificado pelo art. 2º da Lei nº 8.034/90. Ou seja, referidos ajustes ao resultado do exercício conflitam com o que se cristalizou na concepção de tantos, que se deixaram iludir pelo *nomem juris* do tributo, assim imaginando que sua incidência recai sobre o lucro líquido.

Acrescente-se que a doutrina e a jurisprudência administrativa facilitaram o trabalho de interpretação sob a incumbência deste relator, tal a iterativa asserção de que a base de cálculo do tributo objeto do lançamento de ofício em exame tem a singela denominação de “*base de cálculo da CSSL*”, *verbis*;

“*IRPJ – BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITE DE COMPENSAÇÃO – IRPJ – CSSL - COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA – LIMITES – LEI Nº 8.981/95, ARTS. 42 E 58 - Para determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, a partir do ano-calendário de 1995, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento, tanto em razão da compensação de prejuízos, como em razão da **compensação da base de cálculo negativa da contribuição social.***” (acórdão nº 101- 95002, Rel. Conselheiro Orlando José Gonçalves Bueno, sessão de 20.05.2005) (os grifos não estão no original)

“*CSSL – COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS – LIMITAÇÃO DE 30% - APLICAÇÃO DO DISPOSTO NAS LEIS nº 8.981 e 9.065 de 1995 – A limitação da compensação de prejuízos fiscais e da **base negativa da CSSL**, determinada pelas Leis nºs 8981 e 9.065 de 1995, não violou o direito adquirido, vez que o fato gerador do imposto de renda só ocorre após transcurso do período de apuração que coincide com o término do exercício financeiro. A partir do ano calendário de 1995 o lucro líquido ajustado e a **base de cálculo positiva da CSSL**, poderão ser reduzidos por compensação do prejuízo e **base negativa**, apurados em períodos bases anteriores em, no máximo, trinta por cento. A compensação da parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, excedente a 30% poderá ser efetuada, nos anos-calendário subseqüentes (arts. 42 e § único e 58, da lei 8.981/95,*

arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95)” (acórdão CSRF/01-04.095, Rel. Conselheiro José Clóvis Alves, sessão de 19.08.2002) (os grifos não estão no original)

“**CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - BASE DE CÁLCULO NEGATIVA - As bases de cálculo negativas** apuradas integralmente antes da vigência da Lei 8383/91 são excludíveis da apuração da **base de cálculo da contribuição social**, até porque esta exação, como apêndice do IRPJ, se subsume aos mesmos princípios do lançamento conexo.” (acórdão nº 103-20243, Rel. Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, sessão de 14.03.2000) (os grifos não estão no original)

A despeito do entendimento que apresento neste voto, defendendo a diferenciação entre “base de cálculo da CSSL” e lucro líquido, retorno à expressão “resultado do exercício”, gravada no corpo do artigo 2º da Lei nº 7.689/99, com o intuito de adequá-lo às entidades sem fins lucrativos que se conformam, por adequação típica, às pessoas jurídicas do artigo 72, III, dos ADCT, visando à máxima efetividade que a norma constitucional reclama. Socorro-me, para fins hermenêuticos, do julgamento do AI 382298-AgR (DJ 28.05.2004), ressaltando breve trecho da lavra do Ministro Gilmar Mendes, relativamente ao princípio supracitado:

(“...)*A propósito, transcrevo, aqui, trecho da doutrina de Konrad Hesse, in A Força Normativa da Constituição, Porto Alegre, Sergio Antonio Fabris Editor, 1991, p. 34, por mim traduzido, referente à interpretação constitucional:*

“(...) O Direito Constitucional deve explicitar as condições sob as quais as normas constitucionais podem adquirir a maior eficácia possível, propiciando, assim, o desenvolvimento da dogmática e da interpretação constitucional. Portanto, compete ao Direito Constitucional realçar, despertar e preservar a vontade de Constituição (Wille zur Verfassung), que, indubitavelmente, constitui a maior garantia de sua força normativa. Essa orientação torna imperiosa a assunção de uma visão crítica pelo Direito Constitucional, pois nada seria mais perigoso do que permitir o surgimento de ilusões sobre questões fundamentais para a vida do Estado.”(,,),” (os grifos não estão no original)

[...]

De tudo o que salientei, depreendo que a harmonização entre a Lei nº 7.689/88 e o art. 72, III, dos ADCT exige a compreensão de que “resultado do exercício” é gênero, cujas espécies são o lucro e o superávit. Por conseguinte, pouco importa, para a tributação da CSSL em consonância com o artigo 72, III, dos ADCT, se a entidade de previdência tem finalidade lucrativa ou não. Contudo, a justiça que se exige do órgão julgador requer a segregação das entidades que distribuem benefícios previdenciários decorrentes, exclusivamente, de contribuições da própria mantenedora. Isto porque a jurisprudência da Corte Suprema acolheu-as no seletivo grupo das instituições de assistência social, albergadas, em consequência, pelo manto da imunidade prevista no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a teor das informações que emanam das seguintes ementas:

“**IMUNIDADE - ENTIDADE FECHADA DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.** Na dicção da ilustrada maioria, entendimento em relação ao qual guardo reservas, o fato de mostrar-se onerosa a participação dos beneficiários do plano de previdência privada afasta a imunidade prevista na alínea “c” do inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal. Incide o dispositivo constitucional, quando os beneficiários não contribuem e a mantenedora arca com todos os ônus. Consenso unânime do Plenário, sem o voto do ministro Nelson Jobim, sobre a impossibilidade, no caso, da

incidência de impostos, ante a configuração da assistência social.” (RE 259.756, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 29.08.2003) (os grifos não estão no original)

“CONSTITUCIONAL. PREVIDÊNCIA PRIVADA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INEXISTÊNCIA. 1. Entidade fechada de previdência privada. Concessão de benefícios aos filiados mediante recolhimento das contribuições pactuadas. Imunidade tributária. Inexistência, dada a ausência das características de universalidade e generalidade da prestação, próprias dos órgãos de assistência social. 2. As instituições de assistência social, que trazem insito em suas finalidades a observância ao princípio da universalidade, da generalidade e concede benefícios a toda coletividade, independentemente de contraprestação, não se confundem e não podem ser comparadas com as entidades fechadas de previdência privada que, em decorrência da relação contratual firmada, apenas contempla uma categoria específica, ficando o gozo dos benefícios previstos em seu estatuto social dependente do recolhimento das contribuições avançadas, conditio sine qua non para a respectiva integração no sistema. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

(RE, 202.700, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ 01.03.2002) (os grifos não estão no original)

Destacou ainda o Colegiado, na linha do decidido em primeira instância, que somente em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de janeiro de 2002, face a edição da Medida Provisória nº 16, de 2001 (convertida na Lei nº 10.426, de 2002), é que as entidades fechadas de previdência complementar gozam de isenção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Alinhou-se também o Colegiado aos argumentos expendidos no voto condutor da decisão recorrida acerca da base de cálculo utilizada pela autoridade fiscal, da desnecessidade de realização de perícia, da propriedade na utilização do período de apuração trimestral e da impossibilidade de consideração de bases negativas.

Nessa linha, acolheu os argumentos expendidos na instância *a quo* no sentido de que:

i) ao processo foram reunidos elementos suficientes à solução da controvérsia e, boa parte deles, foi colhida por meio de intimação e devidamente aferidos pela própria fiscalizada;

ii) não se vislumbra, no presente caso, a existência de ato ou fato capaz de indicar a necessidade de pronunciamento por parte de perito, sendo certo que o meio requerido (perícia) não se presta para colher documentos;

iii) não obstante o disposto nos itens “i” e “ii” acima, houve, em etapa anterior, conversão do julgamento em diligência, momento em que as dúvidas suscitadas foram devidamente esclarecidas;

iv) diante da absoluta ausência de apuração, por meio de declaração, de resultados fiscais de períodos anteriores, resta comprometido o eventual aproveitamento de bases de cálculo negativas relativas a tais períodos;

v) nos termos da legislação de regência, a regra geral de tributação das pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real é a apuração com base em períodos trimestrais (art. 1º da Lei nº 9.430, de 1996), sendo a apuração anual dependente de expressa opção por parte da pessoa jurídica;

vi) apesar de reiteradamente intimada, a contribuinte não logrou êxito na comprovação de que parcela dos valores considerados na base de cálculo da exação formalizada era relativa a dividendos (ela própria admitiu que, em virtude de limitações do sistema de informática utilizado à época, não seria possível apontar o montante correspondente aos dividendos);

vii) inexistindo na legislação de regência autorização para dedução da contrapartida da provisão de CONTINGÊNCIA FISCAL, descabe falar em exclusão do valor correspondente na determinação da base de cálculo da contribuição;

viii) estando as entidades de previdência privada fechada, por força do disposto no art. 23 da Lei Complementar nº 109, de 2001, sujeitas a contabilidade determinada pelo órgão fiscalizador competente, correta a determinação da base de cálculo da contribuição com suporte no ANEXO C, item “3”, da Portaria MPAS nº 4.858, de 1998; e

ix) diante do disposto no item anterior e consideradas as disposições do inciso I do art. 13 da Lei nº 9.249, de 1995, não são consideradas técnicas a Reserva para Ajuste do Plano e o Fundo de Oscilação de Riscos do Decreto nº 606, de 20 de julho de 1992.

As considerações acerca de eventual violação do princípio da isonomia em virtude da aplicação da alíquota de 18%, da alegada tributação sobre patrimônio e do cálculo dos juros de mora com base na taxa selic, foram rejeitadas pelo Colegiado, haja vista a existência de súmulas aprovadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais acerca de tais matérias, conforme reprodução abaixo.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Súmula CARFnº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Diante de todo o exposto, decidiu o Colegiado **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

Wilson Fernandes Guimarães – Redator Designado